

制 订 会 计 准 则 的 理 论 评 价

黄宗兰 池铨庭

会计准则是会计管制的一部分,存在的根源在于投资者的信息需求与管理当局的信息提供之间的一致性以及投资者之间信息需求的不一致性。投资者通过寻求对会计的管制以弥补信息的不足,由准则制订者对会计实务做出规范,确定应提供的信息的数量、内容及形式。对会计准则的制订,西方学术界存在两种理论:公共利益理论(public interest theory)和利益集团理论(interest group theory)。这两种理论对会计准则的制订过程作出了两种不同的解释。本文试对这两种理论作出分析和评价,并得出准则实际制订过程与哪一种理论最相符。

一、公共利益理论及其分析

公共利益理论假定准则制订者皆为大公无私者,权衡准则制订的收益与成本,以社会福利最大化为目标,不偏袒任何一方。因此,准则制订过程被认为是一种纯粹的经济分析和精密计算过程,由此而产生的会计准则就是具有最优社会效益的准则。这种观点从纯理论角度来说说是完美的,但在实际中会存在诸多问题,充其量只是一种理想的境界。

1. 准则的收益、成本确定的复杂性

公共利益理论的重点在于确定能使社会福利达到最大化的准则,将准则制订视为准则收益成本的经济分析过程。会计准则的收益在于通过提供决策有用的信息影响投资者决策行为进而使市场得以正常运作而带来的收益。但由于市场运作的复杂性和信息来源的多样性,很难说清市场运行效率的提供究竟有多少是由于会计准则的实施而带来的。会计准则的成本不仅包括制订过程中所耗的人力、物力以及监督准则执行的直接成本,还包括由于会计准则具有经济后果而带来的间接成本。其中主要的一项是管理当局由于执行会计准则影响了营运及融资决策的成本。例如,美国财务会计准则委员会(FASB)第19号财务会计公告要求对石油、天然气公司的勘探成本采用成效成本法进行核算,这使许多小型的石油、天然气公司的报告净收益减少,导致在资本市场上筹集资金的困难,影响了这些小型石油、天然气公司的发展。准则制订还可能存在着许多已知和未知的成本,例如由于企业会计信息的公共物品特征而使竞争对手获得有关企业的商业秘密,增加了企业的竞争成本。从对准则的收益成本分析中我们可以看到,确定一项准则的收益是否大于成本是非常复杂和困难的,准则制订者几乎不可能找到投资者和管理者所需信息的最佳平衡点。

2. 准则的实施

会计准则的实施是非常关键的,理论和技术上再优的准则若遭致利益集团的强烈反对,不但要大大增加准则的执行成本,而且还可能导致令人难堪的准则撤销,这本身就将威胁到准则制订机构的存在。因此,得到大多数利益集团的认可而使准则得以顺利实施是准则成功的一个重要因素。美国在制订有关收益的确认、养老金计划等会计准则时屡经反复,前后文告观点不一,个别问题拖达10余年仍未能得出结论,最终不得不加以搁置,就是因为涉及到各利益集团的利益平衡关系得不到较好解决,准则始终得不到有效实施而造成的。所以,我们可以进一步看到,认为准则制订是一种经济分析过程的观点在解释准则在实施中的困难问题时是无力的。

3. 技术上的难度。

理论上合理的准则在实施中很可能遇到操作上的技术困难,而这些技术性困难为持反对意见的利益集团提供了一个很好的借口,使其对原本就不满意的准则加以更猛烈的抨击,从而使准则更加难以实施。这也是公共利益理论所不能解释的。美国财务会计准则委员会(FASB)在制订第115号公告(SFA115)关于“某些债务及证券投资会计处理方法”准则过程中所遇到的困难就是一个显著的例子。FASB的最初考虑是对公司

的所有证券(资产及负债)以公允价值进行估价,以真实反映持有大量金融资产和负债的公司的财务状况,并且减少管理当局利润操纵行为。这一考虑遭到了银行界的强烈反对,其中一个重要的理由就是一些金融债务,如银行的核心存款的公允价值难以确定。因此 FASB 不得不在最后的公告 SFA115 中作出了妥协,即由于计量的难度而将金融负债排除在外。可以看到,准则制订技术上的困难进一步增加了准则实施的难度。

4. 对准则制订机构的监督

从某种意义上来说,准则制订机构本身也是一种利益集团,它的利益在于它有提供会计准则的权力。由于准则制订的复杂性,立法机关对准则制订者的具体操作的监督是很困难的。正如代理理论中的管理者,由于管理者的行为无法为企业所有者所观察,这就使管理者有可能逃避责任。同样,谁也无法保证准则制订机构就是完全以公共利益而不是自身利益为标准行使权力的。

二、利益集团理论及其评价

利益集团理论认为由于会计准则具有经济后果,会影响到各种利益集团的利益。因此,他们会通过各种途径游说准则制订机构以获取自身利益;准则制订机构亦非大公无私者,同样有自身利益所在;因此,准则制订过程实际上就是一种政治协调过程,会计准则也就成了折衷利益冲突的产物。可以看出,两种理论最大的区别在于前者认为准则制订是一种经济决策过程,而后者则认为准则制订是一种政治决策过程。

会计准则属于社会经济规章或制度的一部分,与特定社会利益集团有着密切的联系。市场经济高度发达国家,如美国,其会计准则一直倾向于保护投资者的利益,促使企业向广大投资者提供决策有用的信息。随着社会经营组织形式的发展。企业所有者集团加速分散化,企业内外的利害关系集团日益增多。特别是由总经理及各种专家组成的经营管理当局构成了最主要的企业的内部集团。在准则制订上,投资者集团和管理者集团经常存在着冲突或矛盾。正如开篇所提到的,会计准则存在的根源在于投资者的信息需求与管理当局信息提供间的不一致性。投资者特别需要与决策有关的信息帮助他们预测公司业绩,这常常意味着以市价或现值为基础的信息披露。但是市场或现值所带来的利润波动和难以操纵性的经济后果使管理者极不愿意采用以市价或现值为基础的会计。前面所提到的 SFA115 公告就是一个很好的例子。技术性的困难是银行界管理层反对这一准则的表面理由,而害怕由此而带来的利润波动和不可操纵性则是最根本的原因。银行界的强烈反对使财务会计准则委员会不得不在最终制订的准则中作出了一些妥协。除了前面所提到的排除金融负债外,还允许一些企业准备持有到期的证券仍以成本计量,并且未实现的利得和损失不包括在报告净收益中,而在股东权益下单列一项。这样的妥协很显然为了减少利润的波动性,虽然这与 FASB 完全以公允价值计量的初衷是有偏离的,但为了使准则能为管理者集团所接受而不得不这样做。

除投资者集团和管理者集团外,政府也是干预准则制订的一个重要利益集团。这是因为会计准则的经济后果导致了宏观经济效应。而政府为实现既定的宏观调控目标往往干预准则的制订过程和制订结果。投资税贷项会计是一个很能说明问题的例子。1962 年,美国政府为了鼓励投资和加强企业的资本密集化,在企业投资当年给予税收减免。会计原则委员会通过第 2 号意见书要求企业对此按递延法进行处理。虽然递延法符合权责发生制,较为合理,但却使美国政府的这一政策在企业财务报表上得不到体现,影响了政府刺激投资目的的实现。因此政府出面干预,迫使会计原则委员会发布了第 4 号意见书,允许企业任意选用递延法和一次流转法。

从投资者与管理、投资者与政府等利益集团在准则制订中的利益冲突分析中可以更清楚地认识到:会计准则只是协调利益冲突的工具,并不代表最佳的或科学合理的会计实务规范,也不可能完全遵循会计活动的内在规律和基本原理(林志军,1988)。

三、结论

至此,我们可以做出结论:准则制订程序是与利益集团理论相符的,它能较好的解释公共利益理论所不能解释的问题。会计准则制订是一种政治协调过程,而不是一种纯粹的经济分析过程。会计准则是应投资者的信息需求而产生的,那么会计准则制订者当然应以决策有用性为准则制订的基础。但这还不足以保证准则的成功。由于会计准则具有经济后果,准则制订者必须考虑管理者、政府及其它利益集团的正当利益。事实上,判断一项新的准则是否成功的标准不在于它在理论意义上是否正确,而在于是否为不同的利益集团所接受。

参考文献(略) (作者单位:厦门大学会计系)
(责任编辑:鲁 吾)